

A-599-81

A-599-81

The Queen (Appellant)

v.

Henry Cival (Respondent)

Court of Appeal, Heald, Ryan J.J. and Kerr D.J.—
Ottawa, December 7, 1982 and March 29, 1983.

Income tax — Income calculation — Deductions — Appeal from Trial Division judgment allowing civil servant's claim for travelling expenses in respect of costs of using own car in performance of duties — Flat mileage rate agreement not covering all costs — Deductibility of shortfall under s. 8(1)(h) of Act depending on whether employment contract requiring employee to pay own expenses — Unilateral contract not creating contractual obligation to use car and pay expenses — No such requirement in collective agreement, Regulations or legislation — Appeal allowed — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 5, 6(1)(b), 8(1)(h),(j).

In 1977, at the request of his employer, the respondent, a civil servant, used his own car to carry on the duties of his employment. Under an arrangement with his Department, he was reimbursed at a fixed mileage rate designed to offset the cost of owning and operating a car. However, that mileage rate did not entirely cover his expenses. The respondent claimed travelling expenses in respect of the shortfall. The Minister disallowed that deduction, the Tax Review Board upheld the Minister's assessment and the Trial Division allowed the appeal from the Board's decision. This is an appeal from the Trial Division judgment.

Held, the appeal should be allowed. The question is whether the respondent is entitled to this deduction under paragraph 8(1)(h) of the *Income Tax Act*. The answer depends on whether he was required by his contract of employment to pay the expenses incurred by him in using his automobile. Neither the collective agreement nor the applicable Regulations or statutory provisions required him to use his own car or to pay the expenses involved. As for the arrangement between the respondent and his employer, it was at most a unilateral contract and it created no contractual obligation on the respondent to use his own car or to pay the expenses incurred in its use. While the question of whether the mileage reimbursement would be an "allowance" is not in issue, it is pointed out that the answer might well be found in *Ransom v. The Minister of National Revenue*, [1968] 1 Ex.C.R. 293.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

REFERRED TO:

Re Nova Scotia Civil Service Commission and Nova Scotia Government Employees Association (1980), 24

La Reine (appelante)

c.

a

Henry Cival (intimé)

Cour d'appel, juges Heald et Ryan et juge suppléant Kerr—Ottawa, 7 décembre 1982 et 29 mars 1983.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Appel d'un jugement de la Division de première instance qui a accueilli la demande de frais de déplacement d'un fonctionnaire ayant utilisé son automobile dans l'exercice de ses fonctions — Entente prévoyant un taux de millage uniforme mais ne couvrant pas tous les frais — La déductibilité du déficit en vertu de l'art. 8(1)(h) de la Loi repose sur la question de savoir si le contrat d'emploi obligeait l'employé à payer ses dépenses — Contrat unilatéral ne créant pas d'obligation contractuelle d'utiliser sa voiture et de payer ses dépenses — Aucune obligation de la sorte dans la convention collective, le Règlement ou la législation — Appel accueilli — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 5, 6(1)(b), 8(1)(h),(j).

En 1977, l'intimé, un fonctionnaire, a utilisé son automobile dans l'exercice de ses fonctions, à la demande de son employeur. En vertu d'une entente conclue avec son Ministère, celui-ci lui remboursait les frais d'utilisation de son automobile suivant un taux de millage fixe. Cependant, ce taux de millage ne couvrirait pas entièrement ses dépenses. L'intimé a voulu déduire le déficit découlant des frais de déplacement. Le Ministère a refusé d'accorder cette déduction, la Commission de révision de l'impôt a confirmé la cotisation du Ministre et la Division de première instance a accueilli l'appel de la décision de la Commission. Il s'agit d'un appel du jugement de la Division de première instance.

Arrêt: l'appel doit être accueilli. Il s'agit de savoir si l'intimé a droit à cette déduction en vertu de l'alinéa 8(1)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Pour répondre à cette question, il faut déterminer s'il était tenu, en vertu de son contrat d'emploi, de payer les dépenses qu'il a engagées pour l'utilisation de son automobile. Ni la convention collective, ni le Règlement applicable, ni les dispositions législatives ne l'obligeaient à utiliser son automobile ou à payer lesdites dépenses. En ce qui concerne l'entente conclue entre l'intimé et son employeur, il s'agissait tout au plus d'un contrat unilatéral ne créant aucune obligation contractuelle, pour l'intimé, d'utiliser son automobile ou de payer les dépenses nécessaires à cette fin. Bien que la question de savoir si le remboursement des frais de millage constitue une «allocation» ne soit pas en cause, on fait remarquer que la réponse à cette question pourrait bien se trouver dans l'arrêt *Ransom v. The Minister of National Revenue*, [1968] 1 R.C.É. 293.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS CITÉES:

Re Nova Scotia Civil Service Commission and Nova Scotia Government Employees Association (1980), 24

L.A.C. (2d) 319; *Ransom v. The Minister of National Revenue*, [1968] 1 Ex.C.R. 293.

COUNSEL:

W. Lefebvre for appellant.
D. G. Hill and *J. Weinstein* for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant. *b*
Aikins, MacAulay & Thorvaldson, Winnipeg, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by *c*

RYAN J.: This is an appeal from a judgment of the Trial Division allowing the respondent's appeal from a decision of the Tax Review Board.¹ The decision of the Board had dismissed Mr. Cival's appeal to it from an assessment for 1977, which had disallowed his claim for travelling expenses, a claim made under paragraph 8(1)(h) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63].

Mr. Cival is an employee of the Queen in right of Canada. During the 1977 taxation year, he was working in the Payroll Audit Section of the Department of National Revenue in Winnipeg. Mr. Cival used his own automobile in carrying out the duties of his employment under what, he said, was an arrangement with his Department, an arrangement in accordance with which the Department reimbursed him at a mileage rate. It is not questioned that he used his automobile at the request of his Department. During 1977, Mr. Cival's expenses for the use of his automobile in his work exceeded the mileage he received by \$512.03. He claimed this sum as a deduction from his income. The Minister disallowed it.

The question in this appeal is whether Mr. Cival was entitled to this deduction under paragraph 8(1)(h). The answer depends on whether he was required by his contract of employment to pay the expenses incurred by him in using the automobile.

¹ The judgment of the Trial Division is reported in the Federal Court Reports, *Cival v. The Queen*, [1982] 2 F.C. 210.

L.A.C. (2d) 319; *Ransom v. The Minister of National Revenue*, [1968] 1 R.C.É. 293.

AVOCATS:

W. Lefebvre pour l'appelante. *a*
D. G. Hill et *J. Weinstein* pour l'intimé.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante. *b*
Aikins, MacAulay & Thorvaldson, Winnipeg, pour l'intimé.

Ce qui suit est la version française des motifs du jugement rendus par *c*

LE JUGE RYAN: Appel est interjeté d'un jugement de la Division de première instance¹ accueillant l'appel de l'intimé d'une décision de la Commission de révision de l'impôt. Cette dernière a rejeté l'appel de M. Cival d'une cotisation établie pour l'année 1977 qui n'a pas autorisé la déduction de frais de déplacement demandée en vertu de l'alinéa 8(1)(h) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63].

M. Cival est un employé de la Reine du chef du Canada. Pendant l'année d'imposition 1977, il travaillait à la Section de vérification de la paie du ministère du Revenu national à Winnipeg. Il utilisait son automobile dans l'exercice de ses fonctions, en vertu de ce qu'il affirme être une entente conclue avec son Ministère qui lui remboursait ses frais de déplacement suivant un taux de millage. Il ne fait aucun doute qu'il a utilisé son automobile à la demande de son Ministère. En 1977, les dépenses engagées par M. Cival pour l'utilisation de son automobile dans l'exercice de ses fonctions ont dépassé de 512,03 \$ les frais de millage versés. Il a demandé que cette somme soit déduite de son revenu. Le Ministre a rejeté sa demande.

Il faut déterminer, dans le présent appel, si M. Cival a droit à cette déduction en vertu de l'alinéa 8(1)(h). Pour répondre à cette question, il faut se demander si, en vertu de son contrat d'emploi, les frais qu'il a engagés pour l'utilisation de son automobile étaient à sa charge.

¹ Le jugement de la Division de première instance est publié dans les Recueils de la Cour fédérale sous le titre *Cival c. La Reine*, [1982] 2 C.F. 210.

Paragraph 8(1)(h) of the Act reads:

8. (1) In computing a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment, there may be deducted such of the following amounts as are wholly applicable to that source or such part of the following amounts as may reasonably be regarded as applicable thereto:

(h) where the taxpayer, in the year,

(i) was ordinarily required to carry on the duties of his employment away from his employer's place of business or in different places,

(ii) under the contract of employment was required to pay the travelling expenses incurred by him in the performance of the duties of his office or employment, and

(iii) was not in receipt of an allowance for travelling expenses that was, by virtue of subparagraph 6(1)(b)(v), (vi) or (vii), not included in computing his income and did not claim any deduction for the year under paragraph (e), (f) or (g),

amounts expended by him in the year for travelling in the course of his employment;

I will also quote paragraph 8(1)(j):

8. (1) ...

(j) where a deduction may be made under paragraph (f) or (h) in computing the taxpayer's income from an office or employment for a taxation year,

(i) any interest paid by him in the year on borrowed money used for the purpose of acquiring an automobile in the performance of the duties of his office or employment, and

(ii) such part, if any, of the capital cost to him of an automobile used in the performance of the duties of his office or employment as is allowed by regulation;

The appellant does not dispute that Mr. Cival met the requirements stipulated in subparagraphs 8(1)(h)(i) and 8(1)(h)(iii). The Crown's case was that he did not satisfy the requirement of subparagraph 8(1)(h)(ii).

Mr. Cival claimed that he had incurred these expenses in respect of the use of his car in performing his duties during the 1977 taxation year:

Insurance	\$ 235.50
Gas, oil and repairs	561.47
Capital Cost Allowance (Class 10)	985.95
	<u>\$1,782.92</u>

He received \$1,270.89 by way of mileage from his employer.

In respect of the actual making of the arrangement under which Mr. Cival used his car, it may

L'alinéa 8(1)(h) de la Loi prévoit ce qui suit:

8. (1) Lors du calcul du revenu d'un contribuable tiré, pour une année d'imposition, d'une charge ou d'un emploi, peuvent être déduits ceux des éléments suivants qui se rapportent entièrement à cette source de revenus, ou la partie des éléments suivants qui peut raisonnablement être considérée comme s'y rapportant:

h) lorsque le contribuable, dans l'année,

(i) a été, d'une manière habituelle, tenu d'exercer les fonctions de son emploi ailleurs qu'au lieu même de l'entreprise de son employeur ou à différents endroits,

(ii) a été tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement engagés par lui pour l'accomplissement des fonctions de sa charge ou de son emploi, et

(iii) n'a pas reçu d'allocation pour frais de déplacement, qui, en vertu du sous-alinéa 6(1)(b)(v), (vi) ou (vii), n'était pas incluse dans le calcul de son revenu, et n'a pas réclamé de déduction pour l'année en vertu de l'alinéa e), f) ou g),

les sommes qu'il a dépensées pendant l'année aux fins de déplacement pour exercer les fonctions de son emploi;

Je cite également l'alinéa 8(1)(j):

8. (1) ...

j) lorsqu'une déduction peut s'opérer en vertu de l'alinéa f) ou h) lors du calcul du revenu tiré par un contribuable d'une charge ou d'un emploi pour une année d'imposition,

(i) tous intérêts payés par le contribuable dans l'année sur un emprunt effectué pour l'achat d'une automobile utilisée dans l'exercice des fonctions de sa charge ou de son emploi, et

(ii) toute partie du coût en capital qui aurait été supporté par le contribuable, relativement à une automobile utilisée dans l'exercice des fonctions de sa charge ou de son emploi, qui est allouée par règlement;

L'appelante admet que M. Cival répondait aux exigences prévues aux sous-alinéas 8(1)(h)(i) et 8(1)(h)(iii) mais elle soutient qu'il ne satisfaisait pas aux conditions du sous-alinéa 8(1)(h)(ii).

M. Cival affirme qu'au cours de l'année d'imposition 1977, il a engagé les dépenses suivantes en utilisant son automobile dans l'exercice de ses fonctions:

Assurance	235,50 \$
Essence, huile et réparations	561,47 \$
Allocation du coût en capital (Catégorie 10)	985,95 \$
	<u>1 782,92 \$</u>

Son employeur lui a versé 1 270,89 \$ au titre du millage.

En ce qui concerne la conclusion de l'entente en vertu de laquelle M. Cival a utilisé son automobile,

be helpful to quote from the evidence which Mr. Cival gave before the Tax Review Board. The transcript of the evidence taken by the Board was placed before the Trial Judge by agreement. The transcript reads:

Q. I show you another document, in blank, but entitled Headquarters Area, April 1/79 to March 31/80. Would you tell us what that document is?

A. Each year we are required to file for authorization to travel within the City of Winnipeg, for the Metropolitan area of Winnipeg, and having filed this document we are allowed to travel and claim expenses against that travel for within the Winnipeg Headquarters area which is the perimeters of Winnipeg.

Q. You are saying that each year you are required to sign that at the beginning of the financial year for your employer?

A. Yes.

Q. And what's the purpose of it again?

A. It authorizes us to use our car.

Q. That is your understanding?

A. That is my understanding, yes.

Q. Do they—meaning your employer—come around and present you with this document?

A. Yes.

Q. What is then done with that document. Do you know?

A. It is kept on file by the employer.

Q. Is it signed in blank? I mean, we have a description on the top, Headquarters Area, April 1/79—to March 31, 1980. Is there anything else on the document that you sign?

A. Yes, the signature of the other auditors. Everybody signs and it is attached to this.

Q. I see. This document is attached to a list of names who must—not must, but who are requested to sign?

A. Yes.

Q. And this is attached to that list?

A. Yes.

Q. You don't have that list?

A. No.

MR. IRVING: I wonder if that may be introduced as an Exhibit, Mr. Chairman.

THE CHAIRMAN: The same was in existence in 1977?

A. Yes.

I would note that the Treasury Board Travel Directive (revised edition April 1977) provides in clauses 1.17 and 1.18:

il peut être utile de citer une partie de son témoignage devant la Commission de révision de l'impôt. D'un commun accord, la transcription suivante de ce témoignage entendu par la Commission a été soumise au juge de première instance:

[TRADUCTION] Q. Je vous montre un autre document, en blanc, portant l'en-tête «Région de l'Administration centrale, 1^{er} avril 1979 au 31 mars 1980». Pouvez-vous nous dire en quoi consiste ce document?

R. Chaque année, nous devons remplir une formule d'autorisation de déplacement dans les limites de la ville de Winnipeg, pour la région métropolitaine de Winnipeg; quand ce document est rempli, nous sommes autorisés à demander le remboursement des frais de déplacement à l'intérieur de la région de l'Administration centrale de Winnipeg, c'est-à-dire à Winnipeg.

Q. Vous dites qu'au début de chaque exercice financier, vous devez signer cette formule à l'intention de votre employeur?

R. Oui.

Q. Et à quelle fin, une fois de plus?

R. Elle nous permet d'utiliser notre automobile.

Q. C'est ce que vous croyez?

R. C'est ce que je crois, oui.

Q. Viennent-ils—je veux dire votre employeur—vous voir et vous présenter ce document?

R. Oui.

Q. Savez-vous ce qu'on fait ensuite de ce document?

R. L'employeur le garde dans ses dossiers.

Q. Est-il signé en blanc? Il y a l'en-tête de ce document, Région de l'Administration centrale, 1^{er} avril 1979 au 31 mars 1980. Y a-t-il autre chose sur le document que vous signez?

R. Oui, il y a la signature des autres vérificateurs. Chacun signe et la signature est jointe à ce document.

Q. Je vois. Ce document est joint à une liste de noms de personnes qui doivent—ou plutôt à qui on demande de signer?

R. Oui.

Q. Et cette signature est jointe à cette liste?

R. Oui.

Q. Vous n'avez pas cette liste en votre possession?

R. Non.

M. IRVING: Je me demande si ce document peut être produit à titre de pièce, M. le président.

LE PRÉSIDENT: Ce document existait en 1977?

R. Oui.

Je ferai remarquer que la directive du Conseil du Trésor concernant les voyages (édition révisée d'avril 1977) prévoit ce qui suit aux articles 1.17 et 1.18:

1.17 Written pre-authorization for travel shall be prepared, where practicable, for each journey on government business and such authorization shall be maintained on the traveller's file. For this purpose it is suggested that the Government of Canada CGSB Standard Form 72B, Travel Authority and Advance, see Appendix "C", should be used. Where travel is continuous in nature, such authorization will be provided annually at the beginning of each fiscal year.

1.18 The pre-authorization form shall be signed by the person authorizing the journey and by the traveller acknowledging acceptance of the terms of travel. The form should reflect the following information:

—the mileage/kilometre rate authorized where a private vehicle is to be used

A Mr. D. R. MacDonald, a Staff Relations Officer with the Department of National Revenue, also testified in the proceedings before the Tax Review Board. He was called by the Crown. The transcript records this exchange:

Q. To your knowledge are employees such as Mr. Cival, reimbursed for their travelling expenses by the Government?

A. Yes, they are.

Q. And can they obtain an advance on their travelling expenses?

A. Yes, they can.

Q. Now, could I ask you what is the policy of your Department in respect of the use of personal cars?

A. The policy of the Department is to authorize the use of a personal car when this is the most economical and practical means of travelling.

Q. Now to your knowledge and your experience, can the use of a personal car—if I may say so—be forced upon an employee?

A. No.

Q. Can the employer oblige an employee to use his personal car?

A. No, it can't.

Q. If the employee refuses, at the employer's request to use his car, can the employer, under the Collective Agreement, use disciplinary measures?

A. No, they can't.

Q. Am I correct in saying that the employee has the right to refuse to use his car?

A. Yes. He has that right.

A little further on, the transcript reads:

Q. And you would agree therefore that in this instance with Mr. Cival that someone has asked Mr. Cival to use his vehicle? Do you agree with that?

A. Yes.

Q. That is why he was paid those rates under Paragraph (a)?

A. That's right.

1.17 Il faut rédiger, si possible, une autorisation préalable de voyage en ce qui concerne chacun des voyages en service commandé et verser cette autorisation au dossier du voyageur. À cette fin, il est recommandé d'utiliser la formule normalisée 72B de l'ONGC du gouvernement du Canada intitulée «Autorisation et avance de voyage» (voir l'appendice C). Lorsque la personne voyage d'une façon continue, on fournira une telle autorisation tous les ans au commencement de l'année financière.

1.18 L'autorisation préalable doit porter la signature de la personne qui autorise le voyage ainsi que celle du voyageur, qui indique aussi son acceptation des conditions du voyage. La formule devrait indiquer:

—le tarif autorisé au mille ou au kilomètre lorsqu'on a recours à un véhicule privé

Un certain D. R. MacDonald, agent de relations de travail au ministère du Revenu national, a également témoigné devant la Commission de révision de l'impôt à la demande de la Couronne. Voici un extrait de sa déposition:

[TRADUCTION] Q. À votre connaissance, le gouvernement rembourse-t-il à ses employés, tels que M. Cival, leurs frais de déplacement?

R. Oui.

Q. Ces employés peuvent-ils obtenir une avance sur leurs frais de déplacement?

R. Oui, ils le peuvent.

Q. Puis-je vous demander maintenant quelle est la politique de votre Ministère en ce qui concerne l'utilisation des voitures privées?

R. Le Ministère a pour politique d'autoriser l'utilisation d'une voiture privée lorsqu'il s'agit du moyen de transport le plus économique et le plus pratique.

Q. À votre connaissance et selon votre expérience, un employé peut-il être contraint d'utiliser une voiture privée—si je peux m'exprimer ainsi?

R. Non.

Q. L'employeur peut-il obliger un employé à utiliser sa voiture privée?

R. Non, il ne le peut.

Q. Si l'employeur demande à son employé d'utiliser sa voiture et si ce dernier refuse, l'employeur peut-il, en vertu de la convention collective, avoir recours à des mesures disciplinaires?

R. Non, il ne le peut pas.

Q. Est-il juste de dire que l'employé a le droit de refuser d'utiliser sa voiture?

R. Oui. Il en a le droit.

Un peu plus loin, la transcription indique ce qui suit:

[TRADUCTION] Q. Croyez-vous par conséquent que, dans ce cas, quelqu'un a demandé à M. Cival d'utiliser sa voiture? Admettez-vous cela?

R. Oui.

Q. Est-ce la raison pour laquelle on lui a versé ces taux en vertu de l'alinéa a)?

R. C'est exact.

The Trial Judge, of course, considered the nature and effect of Mr. Cival's arrangement with the Department. He says at pages 212 and 213:

No formal contract was entered into with respect to his travelling expenses on Departmental business, but the Treasury Board of the Federal Government issues a travel directive which makes detailed provisions relating to compensation for expenses of this kind. This document is not a statute but it does set out governmental policy, which the officials of government will carry out. The revised edition of this directive, dated April, 1977, was effective for most of that year. Part 3 of the directive deals with transportation procedures and private vehicle rates. Paragraph 3.03 sets out the mileage rates. The portion relevant to the facts of this case reads as follows:

3.03 The mileage rates payable for authorized official use of private cars within and outside the headquarters area are:

(a) when the employer requests, and the employee agrees to the use of the car:

	All provinces except Nfld., N.W.T. and Yukon <u>cents per mile</u>
(i) for each of 1st 4,000 miles per fiscal year.....	19.5
(ii) for each mile from 4,001 to 8,000 miles per fiscal year.....	17.5
(iii) for each mile in excess 8,000 miles per fiscal year.....	16.5
(b) when an employee requests permission to use a car, and the employer agrees.....	9.0

Paragraph 3.061 provides:

3.061 The rates, prescribed above . . . are paid on the basis of a two-rate system as follows:

(a) when the employer requests the employee to use a private vehicle and the employee agrees, the rates paid are designed to offset the cost of "ownership" and the cost of "operating" a private vehicle, i.e.:

- (i) "Ownership Costs", consisting of depreciation, provincial tax, finance charges, insurance and license fees, and
- (ii) "Operating Costs", consisting of gasoline, oil, lubrication, tires, maintenance and repairs.

(b) when the employee requests permission to use a private vehicle and the employer agrees, the rates paid cover only the "operating costs".

The Trial Judge continues [at page 213]:

The plaintiff clearly comes under paragraph 3.03(a). He was paid mileage at the rate prescribed in this paragraph. It is also

Le juge de première instance a, bien sûr, examiné la nature et l'effet de cette entente entre M. Cival et le Ministère. Voici ce qu'il déclare aux pages 212 et 213:

a Le demandeur n'a signé aucun contrat formel au sujet de ses frais de déplacement en service commandé, mais une directive du Conseil du Trésor du gouvernement fédéral, en matière de voyages, prévoit en détail les dispositions relatives au remboursement des frais de ce genre. Ce document n'est pas un texte de loi, mais il expose la politique gouvernementale à suivre par les fonctionnaires. L'édition révisée de cette directive, en date d'avril 1977, était en vigueur pendant presque toute cette année-là. La troisième partie de cette directive porte sur les procédures relatives au transport et les taux d'indemnisation de l'usage des voitures privées. Le paragraphe 3.03 prescrit les taux de millage; en voici le passage applicable en l'espèce:

c 3.03 Les taux de millage pour l'utilisation officielle autorisée d'un véhicule privé à l'intérieur ou à l'extérieur de la zone d'affectation sont les suivants:

(a) Lorsque l'employeur le demande et que l'employé accepte d'utiliser l'automobile:

	Toutes les provinces sauf T.-N., les T.N.-O. et le Yukon <u>cents par mille</u>
(i) pour chacun des premiers 4,000 milles par année financière.....	19.5
(ii) pour chaque mille compris entre 4,001 et 8,000 milles par année financière.....	17.5
(iii) pour chaque mille excédant 8,000 milles par année financière.....	16.5
(b) Lorsque l'employé demande la permission d'utiliser une automobile et que l'employeur y consent.....	9.0

Et le paragraphe 3.061 prévoit:

g 3.061 Les taux . . . prescrits ci-haut sont payés suivant un système de taux variables:

a) Lorsque l'employeur le demande et que l'employé accepte d'utiliser un véhicule privé, les taux payés sont conçus pour compenser les frais de «propriété» et les frais de «fonctionnement» d'un véhicule privé, c'est-à-dire:

- (i) «les frais de propriété» qui consistent dans l'amortissement, la taxe provinciale, les frais financiers, l'assurance et les droits de permis; et
- (ii) «les frais de fonctionnement», qui consistent dans l'essence, l'huile, le lubrifiant, les pneus, l'entretien et les réparations.

b) Lorsque l'employé demande la permission d'utiliser un véhicule privé et que l'employeur y consent, les taux qui sont payés ne couvrent que les «frais de fonctionnement».

j Le juge de première instance poursuit [à la page 213]:

L'alinéa 3.03(a) vise indéniablement le cas du demandeur. On le remboursait selon le taux de millage prescrit par cet

clear that he comes under paragraph 3.061(a), which paragraph indicates that the rates payable under paragraph 3.03(a) are designed to offset both "ownership costs" and "operating costs", and that ownership costs include depreciation. I understand paragraph 3.061(a) as meaning that the rates payable under paragraph 3.03(a) are designed to offset all ownership and operating costs as described in paragraph 3.061(a), or more accurately, all such costs as the government is willing to pay.

The Trial Judge also says at page 219:

Counsel for the plaintiff submits that, since the government is not bound to pay more than the amount payable under its policy, the plaintiff is required to pay the shortfall of \$512.03. As I view the situation the plaintiff most certainly must pay the shortfall. Nothing in the terms of the arrangement for the use of the car on government business provides that he shall do so, but one of the terms is that what he will be paid is limited to the authorized mileage allowance. That authorized amount being insufficient to pay all the car expenses intended to be provided for, it is clear that the shortfall results from the insufficiency of the mileage rate, in the circumstances of this case, to encompass all the expenses. Consequently I think it may be held properly that, since the shortfall of \$512.03 which the plaintiff must pay is occasioned by the insufficiency of the payment provision of the arrangement, the plaintiff, under the contract, is required, in the broad sense of that word, to pay the shortfall. The fact that he is not required to pay all the car expenses should not prejudice his position with respect to the portion he is required to pay. Thus, in my opinion the plaintiff has shown that condition (ii) has been complied with.

The Trial Judge clearly was of opinion that the arrangement respecting the use of Mr. Cival's car constituted a contract between Mr. Cival and his employer and that the contract was an employment contract. Under this contract, Mr. Cival, in his Lordship's view, was required by implication to pay the expenses incurred by him in using his car, at least to the extent they exceeded his mileage reimbursement. I do not, with respect, agree that Mr. Cival was contractually bound under the arrangement to pay these expenses.

The terms of Mr. Cival's employment were contained in a collective agreement between Treasury Board and the Public Service Alliance which was in force during the 1977 taxation year. Mr. Cival was a member of the bargaining unit covered by the agreement. His terms of employment may also have included provisions of the *Public Service Terms and Conditions of Employment Regulations* [SOR/67-118], at least to the extent they were not inconsistent with the provisions of the collective agreement, and any statutory provisions concerning public employment applicable to him.

alinéa. Il est aussi indéniable que son cas est également visé par l'alinéa 3.061a) qui précise que les taux prévus à l'alinéa 3.03(a) sont conçus pour compenser à la fois les «frais de propriété» et les «frais de fonctionnement», et que les frais de propriété embrassent l'amortissement. A ce que je vois, l'alinéa 3.061a) signifie que les taux visés à l'alinéa 3.03(a) sont conçus pour compenser tous les frais de propriété et de fonctionnement qui sont décrits à l'alinéa 3.061a) ou, plus précisément, tous ceux que le gouvernement consent à payer.

Il ajoute ce qui suit à la page 219:

L'avocat du demandeur soutient que celui-ci doit acquitter le déficit de \$512.03 parce que le gouvernement n'a pas l'obligation de rembourser plus que le montant payable conformément à sa politique. Je pense bien que le demandeur doit acquitter ce déficit. Les conventions qui président à l'utilisation de la voiture en service commandé ne prévoient certes pas pareille obligation, mais selon l'une de ces conventions, le remboursement se limite à l'allocation prévue pour le millage. Puisque cette allocation est insuffisante pour rembourser tous les frais d'automobile auxquels elle est destinée à pourvoir, il est évident que le déficit tient à l'insuffisance du taux de millage qui, en l'espèce, ne couvre pas tous les frais. En conséquence, on peut conclure que le demandeur doit, au sens large de ce mot, acquitter en vertu de son contrat le déficit de \$512.03 puisque ce déficit qu'il doit assumer tient à l'insuffisance de l'allocation prévue dans la convention. Qu'il ne soit pas tenu d'acquitter tous les frais de l'automobile ne doit pas porter atteinte aux droits du demandeur en ce qui concerne la fraction des frais qu'il doit acquitter. Je pense donc que le demandeur a fait la preuve qu'il remplit la condition énoncée au sous-alinéa (ii).

Le juge de première instance était manifestement d'avis que l'entente concernant l'utilisation de l'automobile de M. Cival était un contrat conclu entre ce dernier et son employeur et que ce contrat était un contrat d'emploi. En vertu de ce contrat, M. Cival était, de l'avis de sa Seigneurie, implicitement tenu de payer les dépenses qu'il engageait pour utiliser son automobile, du moins dans la mesure où ces dépenses dépassaient le taux de millage remboursé. En toute déférence, je ne crois pas que cette entente comportait l'obligation contractuelle pour M. Cival de payer ces dépenses.

Les conditions d'emploi de M. Cival étaient prévues dans une convention collective, signée par le Conseil du Trésor et l'Alliance de la Fonction publique, qui était en vigueur au cours de l'année d'imposition 1977. M. Cival faisait partie de l'unité de négociation visée par la convention. Ses conditions d'emploi pouvaient en outre inclure les dispositions du *Règlement sur les conditions d'emploi dans la Fonction publique* [DORS/67-118], dans la mesure où ces dispositions n'étaient pas incompatibles avec celles de la convention collective, ni avec la législation concernant l'em-

It was not suggested that any term of employment contained in the collective agreement, in the Regulations or in any statutory provision required him to use his own car in performing his duties or to pay the expenses incurred in its use. To bring himself within subparagraph 8(1)(h)(ii), Mr. Cival would, therefore, have to establish that the arrangement about using his car was an employment contract under which he was required to pay the expenses incurred by him in using the car².

I am prepared to assume for purposes of this appeal that Mr. Cival could enter into an individual contract with his employer, covering an aspect of his employment, despite his being covered by the collective agreement, so long at least as the contract was not inconsistent with the terms of the agreement.³ In my view, the arrangement between Mr. Cival and his employer, if a contract at all, was at most what is sometimes called a unilateral contract.⁴ It was an arrangement under which his employer undertook to reimburse him on a mileage basis for expenses he incurred in using his car in the performance of his duties. I do not interpret the arrangement as involving a promise by Mr. Cival to use his car in performing his duties and to pay the expenses out of his own pocket in return for an undertaking by his employer to reimburse him. To put it another way: as I see the arrangement, Mr. Cival was not contractually bound to use his car in doing his job and to pay the expenses involved: if at any time during 1977 he had refused to use his car for this purpose, he would not have been suable by his employer for breach of contract. It follows that, to adopt the words used in subparagraph 8(1)(h)(ii), he was not required under his contract of employment to pay the expenses incurred by him in using his car in the performance of the duties of his employment. This is enough to dispose of the appeal.

² The term "the contract of employment" in subparagraph 8(1)(h)(ii) can be read in the plural: *Interpretation Act* [R.S.C. 1970, c. I-23], subsection 26(7).

³ See *Re Nova Scotia Civil Service Commission and Nova Scotia Government Employees Association* (1980), 24 L.A.C. (2d) 319.

⁴ See S. M. Waddams, *The Law of Contracts*, c. 4, "Unilateral Contracts".

ploi dans la Fonction publique qui lui était applicable. Nul n'a prétendu que les conditions d'emploi prévues dans la convention collective, dans le Règlement ou dans la législation l'obligeaient à utiliser sa voiture personnelle dans l'exercice de ses fonctions ou à payer les dépenses engagées à cette fin. Pour répondre aux exigences du sous-alinéa 8(1)(h)(ii), M. Cival doit par conséquent établir que l'entente concernant l'utilisation de sa voiture était un contrat d'emploi en vertu duquel il devait payer les dépenses faites à cette fin².

Je suis disposé à admettre, pour les fins du présent appel, que M. Cival pouvait conclure avec son employeur un contrat, à titre individuel, portant sur un aspect de son emploi, bien qu'il fût régi par la convention collective, dans la mesure où le contrat n'était pas incompatible avec les dispositions de la convention³. À mon avis, l'entente conclue entre M. Cival et son employeur, si entente il y avait, était tout au plus ce qu'on appelle parfois un contrat unilatéral⁴. Cette entente prévoyait que son employeur s'engageait à lui rembourser, suivant un taux de millage donné, les dépenses faites pour utiliser son automobile dans l'exercice de ses fonctions. Je n'interprète pas cette entente comme la promesse faite par M. Cival d'utiliser son automobile dans l'exercice de ses fonctions et de payer lui-même les dépenses, contre l'engagement de son employeur de les lui rembourser. En d'autres termes, je décrirais l'entente de la manière suivante: aucun contrat n'obligeait M. Cival à utiliser sa voiture pour son travail, ni à payer les frais en découlant; si au cours de l'année 1977, il avait refusé d'utiliser son automobile à cette fin, il n'aurait pu être poursuivi par son employeur pour inexécution de contrat. En conséquence, pour reprendre les termes du sous-alinéa 8(1)(h)(ii), il n'était pas tenu, en vertu de son contrat d'emploi, d'acquitter les frais de déplacement engagés par lui pour l'accomplissement des fonctions de son emploi. Cela suffit pour trancher l'appel.

² L'expression «son contrat d'emploi» au sous-alinéa 8(1)(h)(ii) peut s'entendre au pluriel en vertu du paragraphe 26(7) de la *Loi d'interprétation* [S.R.C. 1970, chap. I-23].

³ Voir *Re Nova Scotia Civil Service Commission and Nova Scotia Government Employees Association* (1980), 24 L.A.C. (2d) 319.

⁴ Voir S. M. Waddams, *The Law of Contracts*, chap. 4, «Unilateral Contracts».

I would add, however, that counsel for Mr. Cival submitted that the mileage paid to Mr. Cival in respect of his use of his car would fall within his income by virtue of section 5 and paragraph 6(1)(b) of the *Income Tax Act* as being an "allowance". This would obviously have a serious adverse effect on Mr. Cival if he could not deduct the expenses he actually incurred in qualifying for the allowance. The issue of whether the mileage reimbursement would be an "allowance" is not, of course, before us. It does seem to me, however, that the reasons for judgment of Mr. Justice Noël in *Ransom v. The Minister of National Revenue*⁵ might well be an answer to the submission that the mileage reimbursement would be an "allowance".

I would allow the appeal to this Court. I would also set aside the judgment of the Trial Division and affirm the decision of the Tax Review Board confirming the Minister's reassessment in respect of the respondent's 1977 taxation year.

Counsel for the appellant stated that he would not seek costs if successful. I would, therefore, make no award as to costs here or below.

HEALD J.: I concur.

KERR D.J.: I concur.

⁵ [1968] 1 Ex.C.R. 293.

J'ajouterais cependant que les avocats de M. Cival ont fait valoir que les frais de millage versés à ce dernier pour l'utilisation de sa voiture s'ajouteraient à son revenu à titre d'«allocation» en vertu de l'article 5 et de l'alinéa 6(1)b) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. M. Cival subirait évidemment un grave préjudice si, en se conformant aux conditions de l'allocation, il ne pouvait déduire les dépenses qu'il a effectivement engagées. Bien sûr, la question de savoir si le remboursement des frais de millage constitue une «allocation» ne nous est pas soumise. Il me semble cependant que les motifs de jugement du juge Noël dans l'arrêt *Ransom v. The Minister of National Revenue*⁵ pourraient apporter une réponse à l'argument selon lequel le remboursement des frais de millage constitue une «allocation».

Par ces motifs, j'accueillerais l'appel, j'annulerais le jugement de la Division de première instance et je maintiendrais la décision de la Commission de révision de l'impôt confirmant la nouvelle cotisation du Ministre à l'égard de l'année d'imposition 1977 de l'intimé.

L'avocat de l'appelante a déclaré qu'il ne réclamerait pas de dépens s'il obtenait gain de cause. Je n'adjugerais donc pas de dépens, ni en appel ni en première instance.

f LE JUGE HEALD: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE SUPPLÉANT KERR: Je souscris à ces motifs.

⁵ [1968] 1 R.C.É. 293.